



Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale

di Piergiorgio Valente

Con l'adozione, in data 31 marzo 2010, da parte dell'Ocse e del Consiglio d'Europa, del Protocollo di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, anche questa si adegua agli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni ampiamente riconosciuti e accettati a livello internazionale.

1. Premessa

In data 31 marzo 2010, l'Ocse e il Consiglio d'Europa hanno adottato il Protocollo di modifica della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale ("Convenzione"), aperta nel 1988 alla sottoscrizione di 54 Stati e attualmente in vigore tra 14 Paesi solamente, tra i quali figura l'Italia¹. La Convenzione disciplina la **cooperazione internazionale** attuata mediante l'**assistenza** e lo **scambio di informazioni** sul piano multilaterale.

2. Lo scambio di informazioni secondo la Convenzione

Lo scopo è essenzialmente quello di consentire a

¹ Gli altri Paesi tra i quali la Convenzione è in vigore sono: Azerbaïjan, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti, Ucraina. Canada, Germania e Spagna hanno sottoscritto la Convenzione, la quale però non è stata ancora ratificata.

ciascuno Stato contraente di **combattere l'evasione fiscale internazionale** e di applicare più efficacemente la legislazione interna in materia, nel **rispetto**, allo stesso tempo, dei **diritti del contribuente**. Rientrano nell'ambito di applicazione della Convenzione lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio di informazioni spontaneo, le verifiche fiscali simultanee, le verifiche fiscali all'estero, l'assistenza per il recupero dei crediti tributari. Lo scambio di informazioni automatico, seppur astrattamente previsto, può avvenire soltanto previo accordo specifico tra le Parti².

Il Protocollo di modifica, recentemente adottato, risponde principalmente all'esigenza di adeguare le disposizioni convenzionali agli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni accettati a livello internazionale i quali implicano, tra gli altri, l'obbligo allo scambio di informazioni coperte dal segreto bancario secondo la legislazione interna, nonché l'obbligo allo scambio di informazioni anche in assenza di uno specifico interesse dello Stato richiesto³. La Convenzione,

² Cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in "il fisco" n. 20/2010, fascicolo n. 1, pagg. 3160 e seguenti.

³ Per un approfondimento sull'ambito di applicazione e sui limiti dello scambio di informazioni secondo gli *standards* internazionali, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in "il fisco" n. 35/2009, fascicolo n. 1, pagg. 5781 e seguenti; P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, cit.

infatti, è stata redatta anteriormente all'adozione (nel 2002), da parte del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* dell'Ocse, degli **standards internazionali di trasparenza e scambio di informazioni**⁴.

Le disposizioni vigenti della Convenzione non contemplano l'obbligo allo scambio di informazioni coperte dal segreto bancario e l'obbligo allo scambio di informazioni in assenza di uno specifico interesse dello Stato richiesto. Il Protocollo di modifica consente quindi di allineare le disposizioni convenzionali ai nuovi principi di trasparenza ampiamente adottati ed implementati a livello internazionale, nonché alle disposizioni dell'art. 26 del Modello di Convenzione dell'Ocse (versione 2005) e del Modello di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), adottato dall'Ocse nel 2002⁵.

⁴ Gli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni sono stati sviluppati dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* dell'Ocse con l'obiettivo di fornire un parametro unico e condiviso per le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (attualmente pari a n. 3700 circa) concluse dagli Stati membri e non membri dell'Ocse. Essi possono considerarsi quali criteri internazionali di sussistenza della cooperazione tra Stati in ambito fiscale.

Tali *standards* implicano:

- lo scambio di informazioni su richiesta qualora le stesse siano "prevedibilmente rilevanti" per l'applicazione della legislazione nazionale;
- il superamento del limite a tale scambio rappresentato dal segreto bancario;
- la disponibilità e il potere di ottenere informazioni affidabili;
- il rispetto dei diritti del contribuente;
- la riservatezza delle informazioni scambiate.

I suindicati aspetti della nozione di scambio di informazioni e trasparenza in ambito fiscale si riflettono nelle disposizioni dell'art. 26 del Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni, nonché nel Modello Ocse di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) del 2002.

⁵ "The Convention was in many ways ahead of its time when it was drafted and the recognition of its value to effective tax administration has only come about in recent times. However, as the Convention was drafted before the adoption of the internationally agreed standard on exchange of information, the assistance covered by the Convention is subject to limitations existing in domestic laws. In particular, the Convention does not require the exchange of bank information on request nor does it override any domestic tax interest requirement. The internationally agreed standard on transparency and exchange of information instead provides for full exchange of information on request in all tax matters without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. In order to bring it in line with the internationally agreed standard, Articles 4, 21 and 22 of the Convention need to be amended" (cfr. paragrafo 9 del Background del Protocollo).

Sull'art. 26 del Modello Ocse, cfr. P. Valente, *Convenzioni*

3. Forme di scambio delle informazioni

La Convenzione obbliga gli Stati contraenti a scambiarsi le informazioni che appaiono rilevanti per:

- procedere all'accertamento e alla riscossione delle imposte, al recupero dei crediti tributari o alle relative misure di esecuzione;
- promuovere un'azione dinanzi ad un'autorità amministrativa o avviare procedimenti penali dinanzi ad un organo giurisdizionale (art. 4)⁶.

L'art. 5 disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta**, in virtù del quale su domanda dello Stato richiedente, lo Stato richiesto fornisce al primo ogni informazione relativa a una data persona o transazione⁷.

Secondo la definizione fornita dall'Ocse, lo scambio di informazioni su richiesta – previsto dall'art. 26 del Modello Ocse e dall'art. 5 del Modello di

internazionali contro le doppie imposizioni, cit.; sul Modello di TIEA dell'Ocse, cfr. P. Valente, *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali, cit.*

⁶ L'art. 4 è modificato dal Protocollo (cfr. *infra*). Secondo l'art. 2, la Convenzione si applica:

"a) alle seguenti imposte:

- i. imposte sul reddito o sugli utili;
- ii. imposte sugli utili di capitale prelevate separatamente dall'imposta sul reddito o sugli utili;
- iii. imposte sul patrimonio netto, prelevate per conto di una Parte; e

b) alle seguenti imposte:

- i. imposte sul reddito, sugli utili, sugli utili di capitale o sul patrimonio netto prelevate per conto delle suddivisioni politiche o degli enti locali di una Parte;
- ii. contributi obbligatori di previdenza sociale dovuti alle amministrazioni pubbliche o agli istituti di previdenza sociale di diritto pubblico; e
- iii. imposte di altre, categorie, ad eccezione dei dazi doganali, prelevati per conto di una Parte, e precisamente:

- A. imposte sulle successioni e sulle donazioni;
 - B. imposte sui beni immobili;
 - C. imposte generali su beni e servizi, quali le imposte sul valore aggiunto o le imposte sulle vendite;
 - D. imposte specifiche su beni e servizi, quali le accise;
 - E. imposte sull'uso o sulla proprietà di veicoli a motore;
 - F. imposte sull'uso o sulla proprietà di beni mobili diversi dai veicoli a motore;
 - G. qualsiasi altra imposta;
- iv. imposte rientranti, nelle categorie di cui al precedente punto (iii), prelevate per conto delle suddivisioni politiche e degli enti locali di una Parte (...)"

⁷ Qualora le informazioni disponibili negli archivi fiscali dello Stato richiesto non consentono di dar seguito alla richiesta di informazioni, questo adotta tutti i provvedimenti necessari al fine di fornire allo Stato richiedente le informazioni richieste. Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, cit.*

TIEA dell'Ocse – si ha allorché uno Stato contraente richiede all'altro (c.d. "Stato richiesto") informazioni fiscali specifiche relative ad un dato contribuente, purché prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente.

Prima di avanzare una richiesta, lo Stato richiedente è tenuto a utilizzare tutti i mezzi a disposizione sul proprio territorio per ottenere le informazioni. La richiesta, di regola da effettuarsi per iscritto, dovrebbe essere il più possibile dettagliata e circostanziata. Ciò consente allo Stato richiesto di procedere alla raccolta e alla successiva trasmissione delle informazioni nel più breve tempo possibile.

Precisa l'Ocse che la **richiesta di informazioni** deve **riportare**, tra gli altri:

- i dati relativi al contribuente sottoposto a verifica e agli eventuali intermediari coinvolti nella transazione;
- i motivi per i quali l'informazione è richiesta;
- la natura del procedimento di verifica;
- le imposte e il periodo fiscale oggetto di verifica;
- l'informazione in concreto richiesta e la motivazione sulla sua pertinenza;
- l'uso a cui l'informazione, una volta ricevuta, è destinata;
- la disposizione convenzionale in virtù della quale l'informazione è richiesta.

Ai fini della **legittimità della richiesta**, inoltre, la stessa deve contenere le seguenti dichiarazioni:

- l'autorità richiedente ha utilizzato tutti i poteri a sua disposizione necessari alla raccolta delle informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato difficoltà sproporzionate⁸;
- la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente, nonché in conformità con la disposizione convenzionale in virtù della quale è avanzata;
- l'autorità richiedente avrebbe ottenuto l'informazione richiesta se questa fosse stata dispo-

⁸ L'espressione "difficoltà sproporzionate" è sufficientemente definita al paragrafo 56 del Commentario all'art. 5 del Modello di TIEA del 2002: "(...) *Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des «difficultés disproportionnées» lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs (...)*".

Cfr. P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) stipulati da San Marino*, in "il fisco" n. 5/2010, fascicolo n. 1, pagg. 685 e seguenti.

nibile sul suo proprio territorio⁹.

Altra forma di scambio di informazioni prevista e disciplinata dalla Convenzione è lo **scambio spontaneo di informazioni**. Ai sensi dell'art. 7, uno Stato contraente, a prescindere da una richiesta preliminare, comunica ad un altro le informazioni di cui è a conoscenza allorché:

- il primo Stato abbia motivo di ritenere che nell'altro possa verificarsi una riduzione o un'esenzione anomala d'imposta;
- un contribuente ottenga nel primo Stato una riduzione o un'esenzione d'imposta che comporterebbe un aumento di imposta o un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato;
- le operazioni tra un contribuente di uno Stato ed un contribuente di un altro Stato avvengano tramite uno o più Paesi in modo tale che ne possa risultare una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Paese o in entrambi;
- uno Stato abbia motivo di ritenere che possa risultare una riduzione d'imposta da trasferimenti fittizi di utili nell'ambito di gruppi di imprese;
- in seguito ad informazioni comunicate ad uno Stato da un altro Stato, il primo Stato abbia raccolto informazioni utili ai fini dell'accertamento degli obblighi tributari nell'altro Stato.

In generale, con lo scambio di informazioni spontaneo, le autorità competenti di uno Stato comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, talune informazioni in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato interessato. Per sua natura, lo scambio di informazioni spontaneo si basa sulla partecipazione attiva tra funzionari locali¹⁰.

⁹ L'autorità competente ricevente, a sua volta, è tenuta a verificare la legittimità e la completezza della richiesta ed in particolare se:

- soddisfa le condizioni della disposizione convenzionale in virtù della quale è effettuata;
- include tutti i dati rilevanti e necessari affinché possa essere evasa efficacemente;
- l'informazione in concreto richiesta può essere legittimamente trasmessa;
- il contribuente è adeguatamente identificato;
- la richiesta è chiara.

Se la richiesta è giudicata legittima e completa, l'autorità ricevente, previa conferma della ricezione, procede con la raccolta e successiva trasmissione dell'informazione.

¹⁰ "Spontaneous exchange of information is the provision of information to another contracting party that is foreseeably relevant to that other party and that has not been previously requested. Because of its nature, spontaneous exchange of information relies on the active participation and co-operation of local tax officials (e.g. tax auditors, etc). Information provided spontaneously is usually effec-

Secondo l'Ocse, lo scambio di informazioni spontaneo può avvenire in determinate circostanze, tra le quali:

- a) l'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che sussista una perdita per l'erario di un altro Stato;
- b) le transazioni fra un contribuente di uno Stato ed un contribuente di un altro Stato sono svolte attraverso uno o più Paesi in maniera tale che un risparmio di imposta possa conseguire a svantaggio di uno o più Paesi;
- c) l'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresе;
- d) vi è la probabilità che "tax avoidance or evasion schemes" sono stati posti in essere da un contribuente¹¹.

Lo scambio automatico di informazioni invece può avvenire, secondo l'art. 6 della Convenzione, per talune categorie di casi ed in conformità alle procedure determinate di comune accordo tra

tive since it concerns particulars detected and selected by tax officials of the sending country during or after an audit or other type of tax investigation" (Ocse, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 2 on spontaneous exchange of information, 2006).

¹¹ In maniera del tutto analoga, la Direttiva n. 77/799/CEE prevede che, con lo scambio di informazioni spontaneo, le autorità competenti di ogni Stato membro comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, talune informazioni in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato. Lo scambio di informazioni spontaneo può avvenire, in particolare, nelle seguenti, determinate circostanze:

- a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che "esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali nell'altro Stato membro";
- b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, "una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro";
- c) le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro e un contribuente di un altro Stato membro, svolte per il tramite di una stabile organizzazione appartenente a detti contribuenti o per il tramite di uno o più terzi, situati in uno o più Paesi, "sono tali da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro od in entrambi";
- d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che "esista una riduzione d'imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresе";
- e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, "vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento d'imposta in quest'altro Stato membro".

gli Stati contraenti.

Lo **scambio di informazioni automatico** (o c.d. "routine exchange") implica la sistematica e periodica trasmissione di informazioni riguardanti un dato contribuente, da parte dello Stato della fonte allo Stato di residenza del contribuente stesso. Sono oggetto di trasmissione automatica le informazioni concernenti le diverse **categorie di reddito** (i.e., dividendi, interessi, royalties, pensioni, eccetera), il **mutamento di residenza**, gli atti di disposizione di **immobili**, i **rimborsi Iva**, eccetera¹².

¹² Precisa l'Ocse che lo scambio automatico di informazioni consiste nella sistematica e periodica trasmissione "of 'bulk' taxpayer information by the source country to the residence country concerning various categories of income (e.g. dividends, interest, royalties, salaries, pensions, etc)". Le informazioni vengono trasmesse su base routinaria, generalmente attraverso "reporting of the payments by the payer (financial institution, employer etc)". Si può fare ricorso allo scambio di informazioni automatico anche al fine di trasmettere "useful types of information such as changes of residence, the purchase or disposition of immovable property, VAT refunds, etc.". In tal modo, l'autorità competente dello Stato di residenza ha la possibilità di verificare "its tax records to verify that resident taxpayers have reported their foreign source income" (Ocse, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 3 on automatic (or routine) exchange of information, 2006).

A livello comunitario si rileva che, in data 2 febbraio 2009, la Commissione europea ha adottato una proposta di direttiva sulla cooperazione amministrativa in campo fiscale [COM(2009)29], la quale estende la cooperazione tra gli Stati membri alle imposte di ogni genere, abolisce il segreto bancario e stabilisce lo scambio automatico di informazioni come regola generale. In particolare, ai sensi dell'art. 8 della proposta di direttiva, relativo allo scambio di informazioni automatico, l'autorità competente di ciascuno Stato membro ha l'obbligo di trasmettere automaticamente a un altro Stato membro, informazioni relative a specifiche categorie di reddito (paragrafo 1). Ai sensi del paragrafo 2, entro due anni dall'entrata in vigore della direttiva, la Commissione ha l'obbligo di individuare:

- (a) the categories of income and capital to be covered;
- (b) the type of information to be exchanged;
- (c) any specific condition or restriction within the categories referred to in point (a);
- (d) the frequency of the exchanges;
- (e) the practical arrangements for the exchange of information".

In aggiunta alle categorie di reddito suindicate, l'autorità competente di ciascuno Stato membro ha l'obbligo di trasmettere automaticamente all'autorità competente di un altro Stato membro ogni informazione necessaria ai fini del corretto accertamento delle imposte nei seguenti casi:

- (a) where taxation is deemed to take place in the Member State of destination of the information, and the effectiveness of the control system may be facilitated by the information provided by the Member State of origin,
- (b) where a Member State has grounds to believe that a failure of compliance with tax laws has been committed

Le **verifiche fiscali** simultanee e le verifiche fiscali all'estero sono regolate rispettivamente dall'art. 8 e dall'art. 9 della Convenzione¹³.

or is likely to have been committed in the other Member State,

(c) where there is a risk of inappropriate taxation in the other Member State,

(d) where tax has been or may be evaded or avoided for any reason in the other Member State" e, in particolare modo, allorchando vi sia un "artificial" trasferimento di reddito tra imprese di Stati membri diversi o allorchando tali transazioni siano effettuate tra imprese in due Stati membri mediante uno Stato terzo allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale ("or where such transactions are carried out between enterprises in two Member States through a third country in order to obtain tax advantages").

Nella conclusione di accordi bilaterali o multilaterali per il corretto accertamento delle imposte previste dal medesimo art. 8 della proposta di direttiva, gli Stati membri hanno l'obbligo di inserire disposizioni dirette ad assicurare lo scambio automatico di informazioni con riferimento a determinate categorie di reddito. A tale fine, tali testi convenzionali devono prevedere:

"(a) the categories of income and capital to be covered;

(b) the type of information to be exchanged;

(c) any specific condition or restriction within the categories referred to in point (a);

(d) the frequency of the exchanges;

(e) the practical arrangements for the exchange of information".

Per approfondimenti sullo scambio di informazioni automatico, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, cit.

¹³ Secondo quanto previsto dall'art. 8 ("Verifiche fiscali simultanee"):

"1. Su richiesta di una delle Parti, due o più Parti si consultano al fine di determinare i casi e le procedure relativi alle verifiche fiscali simultanee. Ciascuna Parte decide se partecipare o meno ad una determinata verifica fiscale.

2. Ai fini della presente Convenzione, per verifica fiscale simultanea si intende un accordo tra due o più Parti al fine di verificare, simultaneamente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di una o più persone con interessi comuni o collegati al fine di scambiare le informazioni utili in tal modo ottenute".

Secondo quanto previsto dall'art. 9 ("Verifiche fiscali all'estero"):

"1. Su richiesta dell'autorità competente dello Stato richiedente, l'autorità competente dello Stato richiesto può autorizzare rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente ad assistere alla fase pertinente di una verifica fiscale nello Stato richiesto.

2. Se la richiesta è accettata, l'autorità competente dello Stato richiesto comunica al più presto all'autorità competente dello Stato richiedente la data ed il luogo della verifica, l'autorità o il funzionario incaricato di effettuare detta verifica, nonché le procedure e le condizioni stabilite dallo Stato richiesto per lo svolgimento di tale verifica. Ogni decisione relativa allo svolgimento della verifica fiscale è adottata dallo Stato richiesto.

3. Una Parte può informare uno dei depositari circa la sua intenzione di non accettare, in linea generale, le richieste di cui al paragrafo 1. Tale dichiarazione può essere fatta o ritirata in qualsiasi momento".

4. Altre forme di cooperazione

La Sezione II della Convenzione contiene le disposizioni relative al **recupero dei crediti tributari** e, in particolare, quelle relative alla **documentazione** necessaria, ai **termini** e ai **pagamenti**.

L'art. 11 reca la disciplina per il recupero dei crediti tributari, secondo il quale:

"1. Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato richiesto adotta, fatte salve le disposizioni degli articoli 14 e 15, le misure necessarie al recupero dei crediti tributari nel primo Stato, come se si trattasse di crediti tributari propri.

2. Le disposizioni del paragrafo 1 si applicano soltanto ai crediti tributari che formano oggetto di un titolo che ne consente il recupero nello Stato richiedente e che non sono contestati, a meno che le Parti interessate non abbiano convenuto diversamente".

La norma prevede inoltre che se il credito è vantato nei confronti di una persona che non è residente dello Stato richiedente, le disposizioni di cui al suindicato comma 1 si applicano soltanto laddove il credito non possa più essere contestato, salvo diversa pattuizione delle parti^{14 15}.

¹⁴ Secondo quanto previsto dal comma 3, "L'obbligo di fornire assistenza ai fini del recupero dei crediti tributari relativi ad una persona deceduta o al suo patrimonio ereditario è limitato al valore del patrimonio ereditario o dei beni ricevuti da ciascuno dei beneficiari della successione, a seconda se il credito debba essere recuperato sul patrimonio ereditario o presso i beneficiari di quest'ultimo".

¹⁵ L'art. 13 della Convenzione individua i documenti a corredo della richiesta:

"1. La richiesta di assistenza amministrativa di cui alla presente sezione deve essere corredata da:

a) una dichiarazione attestante che il credito d'imposta concerne, un'imposta prevista dalla presente Convenzione e che, in caso di recupero, detto credito non è o non può essere contestato, fatto salvo il paragrafo 2 dell'art. 11;

b) una copia ufficiale del titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente, e

c) ogni altro documento necessario a recupero o ai provvedimenti cautelari.

2. Il titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente è, se del caso ed in conformità alle disposizioni in vigore nello Stato richiesto, accettato, riconosciuto, integrato o sostituito nel minor tempo possibile dalla data di ricevimento della richiesta di assistenza, da un titolo che consenta l'esecuzione nello Stato richiesto".

L'art. 14 della Convenzione disciplina i termini per il recupero dei crediti tributari:

"1. Le questioni relative al termine oltre il quale il credito tributario non è esigibile sono disciplinate dalla legislazione dello Stato richiedente. La richiesta di assistenza deve contenere precise informazioni in merito a tale termine.

2. Gli atti di recupero compiuti dallo Stato richiesto a seguito di una richiesta di assistenza e che, secondo la legi-

5. Limiti allo scambio di informazioni e altre disposizioni comuni alle forme di cooperazione

Vengono disciplinati compiutamente i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di **sottrarsi all'obbligo** di fornire le informazioni. In primo luogo, "lo Stato richiesto non è tenuto a dar seguito ad una richiesta se lo Stato richiedente non abbia fatto ricorso a tutti i mezzi di cui dispone sul proprio territorio, tranne nel caso in cui il ricorso a tali mezzi comporti difficoltà sproporzionate" (art. 19).

Inoltre, ai sensi dell'art. 21¹⁶, le disposizioni convenzionali non obbligano lo Stato richiesto a:

- adottare provvedimenti in deroga alla propria legislazione o prassi amministrativa;
- adottare provvedimenti contrari all'ordine pub-

blico o ai suoi interessi fondamentali;

- fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base al proprio ordinamento o a quello dello Stato richiedente;
- fornire informazioni che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale o professionale;
- fornire assistenza amministrativa se e nella misura in cui ritiene che l'imposizione dello Stato richiedente sia contraria ai principi di imposizione generalmente ammessi o convenzionalmente previsti;
- fornire assistenza laddove l'applicazione della Convenzione dia luogo ad una discriminazione tra un nazionale dello Stato richiesto e un nazionale dello Stato richiedente.

Il **contenuto della richiesta di assistenza** è nel dettaglio previsto dall'art. 18, secondo il quale:

"1. Una richiesta di assistenza deve indicare, se del caso:

- a) l'autorità o l'organo che ha avviato la richiesta presentata dall'autorità competente;
- b) il nome, l'indirizzo ed ogni altro dettaglio che consentono l'identificazione della persona riguardo alla quale è presentata la richiesta;
- c) nel caso di una richiesta di informazioni, la forma in cui lo Stato richiedente auspica di ricevere le informazioni in relazione alle proprie esigenze;
- d) nel caso di una richiesta di assistenza ai fini del recupero o dei provvedimenti cautelari, la natura del credito tributario, gli elementi costitutivi di detto credito ed i beni sui quali il credito può essere recuperato;
- e) nel caso di una richiesta di notifica di documenti, la natura e l'oggetto del documento da notificare;
- f) se la richiesta è conforme alla legislazione ed alla prassi amministrativa dello Stato richiedente e se essa è giustificata alla luce dei requisiti dell'art. 19.

2. Lo Stato richiedente comunica allo Stato richiesto ogni altra informazione concernente la richiesta di assistenza non appena ne viene a conoscenza".

Le disposizioni dell'art. 22 impongono allo Stato richiedente (*i.e.*, ricevente le informazioni) un

obbligo di **confidenzialità** sulle informazioni ricevute. In particolare, si prevede che:

"(...) tali informazioni saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (...) incaricate dell'accertamento della riscossione o del recupero delle imposte di detta Parte, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi relative a tali imposte. Soltanto le persone od autorità sopracitate possono utilizzare tali informazioni e ciò unicamente per i fini sopra indicati. (...) essi potranno rivelarne il contenuto nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi relativi a tali imposte, dietro autorizzazione preliminare dell'autorità competente della Parte che ha fornito le informazioni. Tuttavia, due o più Parti possono di comune accordo rinunciare alla condizione dell'autorizzazione preliminare. (...) le informazioni ricevute da una Parte possono essere utilizzate per altri fini quando l'uso di tali informazioni per tali altri fini è possibile secondo la legislazione della Parte che fornisce le informazioni, e l'autorità competente di detta Parte autorizza tale uso. Le informazioni fornite da una Parte ad un'altra Parte possono essere trasmesse da quest'ultima ad una terza Parte, dietro autorizzazione preliminare dell'autorità competente della prima Parte"¹⁷.

slazione di detto Stato, avrebbero l'effetto di sospendere o interrompere il termine di cui al paragrafo 1, hanno anche lo stesso effetto per quanto riguarda la legislazione dello Stato richiedente. Lo Stato richiesto informa lo Stato richiedente in merito a tali atti.

3. In ogni caso, lo Stato richiesto non è tenuto a dar seguito ad una richiesta di assistenza presentata dopo un periodo di 15 anni a decorrere dalla data del titolo esecutivo originario".

¹⁶ L'art. 21 è modificato dal Protocollo (cfr. *infra*).

L'art. 23 della Convenzione disciplina i **procedimenti** instaurati in relazione alle misure adottate in forza delle disposizioni convenzionali. I procedimenti relativi a misure adottate dallo Stato richiesto devono essere avviati esclusivamente dinanzi all'organo competente di quest'ultimo Stato; quelli relativi a misure adottate dallo Stato richiedente, riguardanti in particolare l'esistenza o l'ammontare del credito d'imposta o il titolo che ne consente l'esecuzione, sono avviati esclusivamente dinanzi all'organo competente dello Stato richiedente.

Allorquando un procedimento è avviato, lo Stato richiedente ne informa lo Stato richiesto e quest'ultimo sospende la procedura in attesa della decisione dell'organo adito. Qualora sia richiesto dallo Stato richiedente, lo Stato richiesto adotta provvedimenti cautelari a garanzia del recupero. Lo Stato richiesto può essere informato di tali procedimenti da qualsiasi persona interessata. Intervenuta una decisione definitiva riguardo al procedimento avviato, lo Stato richiesto o lo Stato richiedente, a seconda dei casi, notifica all'altro Stato la decisione adottata e i relativi effetti sulla richiesta di assistenza.

6. Disposizioni finali

L'art. 24 della Convenzione disciplina le modalità di attuazione e applicazione delle disposizioni convenzionali da parte degli Stati firmatari¹⁸.

¹⁷ L'art. 22 è modificato dal Protocollo (cfr. *infra*).

Un obbligo di confidenzialità sulle informazioni scambiate è contemplato anche dall'art. 8 del Modello di TIEA dell'OCSE, secondo il quale le informazioni ricevute da uno Stato contraente devono essere considerate riservate e possono essere divulgate soltanto nei confronti di persone o autorità (inclusi gli organi giurisdizionali e amministrativi) sotto la giurisdizione dello Stato contraente, interessate dalla verifica o dalla riscossione delle imposte applicate dallo Stato contraente. Tali persone o autorità possono utilizzare siffatte informazioni solo per tali fini. Esse hanno la facoltà di divulgare le informazioni nel corso di procedimenti o nelle decisioni giurisdizionali. Le informazioni non possono essere divulgate ad altre persone, entità, autorità o giurisdizioni senza l'esplicito consenso scritto dell'autorità competente dello Stato richiesto.

¹⁸ Precisa l'art. 24 ("Attuazione della Convenzione"):

"1. Le Parti comunicano tra di loro ai fini dell'attuazione della presente Convenzione tramite le rispettive autorità competenti. Queste ultime possono a tal fine comunicare direttamente tra di loro ed autorizzare autorità subordinate ad agire per loro conto. Le autorità competenti di due o più Parti possono stabilire di comune accordo le modalità di applicazione della Convenzione.

2. Quando lo Stato richiesto ritiene che l'applicazione della presente Convenzione in un caso particolare potrebbe

L'art. 28 della Convenzione ne disciplina la sottoscrizione da parte degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE, nonché l'entrata in vigore¹⁹.

L'art. 30 della Convenzione concede agli Stati firmatari la possibilità di esprimere, in sede di sottoscrizione o di ratifica, delle **riserve** in merito ad una o più forme di assistenza previste dalle disposizioni convenzionali²⁰.

avere conseguenze gravi ed indesiderabili, le autorità competenti dello Stato richiesto e dello Stato richiedente si consulteranno e faranno del loro meglio per risolvere la situazione per via di amichevole composizione.

3. Un organo di coordinamento composto da rappresentanti delle autorità competenti delle Parti vigila, sotto l'egida dell'OCSE, sull'attuazione e sugli sviluppi della presente Convenzione. A tal fine, l'organo di coordinamento, raccomanda ogni azione che possa contribuire alla realizzazione degli obiettivi generali della Convenzione. In particolare, esso costituisce il foro per lo studio di nuovi metodi e procedure volte ad accrescere la cooperazione internazionale in materia fiscale e, se del caso, raccomanda revisioni o modifiche della Convenzione. Gli Stati che hanno firmato la Convenzione, ma non l'hanno ancora ratificata, accettata o approvata, potranno farsi rappresentare nelle riunioni dell'organo di coordinamento a titolo di osservatori.

4. Ogni Parte può invitare l'organo di coordinamento ad esprimere pareri sull'interpretazione delle disposizioni della Convenzione.

5. Qualora sorgano difficoltà o dubbi tra due o più Parti in merito all'attuazione o all'interpretazione della Convenzione, le autorità competenti di tali Parti faranno del loro meglio per risolvere la questione per via di amichevole composizione. L'accordo raggiunto è comunicato all'organo di coordinamento.

6. Il segretario generale dell'OCSE trasmette alle Parti ed agli Stati firmatari della Convenzione che non l'hanno ancora ratificata, accettata o approvata, i pareri espressi dall'organo di coordinamento ai sensi delle disposizioni del paragrafo 4 di cui sopra, nonché le intese comuni raggiunte ai sensi del paragrafo 5 di cui sopra".

¹⁹ Secondo l'art. 28 ("Firma ed entrata in vigore della Convenzione"):

"1. La presente Convenzione è aperta alla firma degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE. Essa è soggetta a ratifica, accettazione o approvazione. Gli strumenti di ratifica, accettazione o approvazione saranno depositati presso uno dei depositari.

2. La Convenzione entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data in cui cinque Stati avranno espresso il loro consenso ad essere vincolati dalla Convenzione, conformemente alle disposizioni del paragrafo 1.

3. Per ogni Stato membro del Consiglio d'Europa o Paese membro dell'OCSE che esprima in seguito il suo consenso ad essere vincolato dalla Convenzione, quest'ultima entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di deposito dello strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione".

L'art. 28 è modificato dal Protocollo (cfr. *infra*).

²⁰ L'art. 30 ("Riserve") in particolare prevede:

"1. Ogni Stato può, al momento della firma o al momento

7. Le modifiche apportate dal Protocollo del 31 marzo 2010

Le modifiche alla Convenzione introdotte dal Protocollo riguardano due aspetti fondamentali:

1. l'adeguamento delle disposizioni convenzionali agli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni, il quale ha reso necessario modificare gli artt. 4, 21 e 22 della Convenzione;
2. l'estensione della Convenzione ai Paesi che non sono membri dell'Ocse né del Consiglio d'Europa, che ha reso necessario emendare l'art. 28²¹.

del deposito del proprio strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione dichiarare che si riserva il diritto:

- a) di non concedere qualsivoglia forma di assistenza per le imposte delle altri Parti che rientrano in una qualsiasi delle categorie enumerate all'art. 2, paragrafo 1, capoverso (b), a patto che tale Parte non abbia incluso nell'annesso A della Convenzione nessuna delle sue proprie imposte che rientrano in questa categoria;

- b) di non concedere assistenza in materia di recupero di crediti fiscali o di recupero di multe amministrative sia per tutte le imposte, sia unicamente per le imposte appartenenti ad una o più categorie enumerate all'art. 2, paragrafo 1;

- c) di non concedere assistenza in relazione a crediti fiscali già esistenti alla data di entrata in vigore della Convenzione per questo Stato, oppure, se una riserva è già stata formulata in forza del capoverso (a) o (b) di cui sopra, alla data del ritiro di tale riserva relativamente alle imposte della categoria in questione;

- d) di non concedere assistenza in materia di notifica di documenti, sia per tutte le imposte, sia unicamente per le imposte di una o più delle categorie enumerate all'art. 2, paragrafo 1;

- e) di non accertare le notifiche a mezzo posta previste all'art. 17, paragrafo 3.

2. Nessuna altra riserva è ammessa.

3. Ogni Parte può, dopo l'entrata in vigore della Convenzione nei suoi confronti, formulare una o più delle riserve di cui al paragrafo 1, di cui non si era avvalsa al momento della ratifica, accettazione o approvazione. Tali riserve entreranno in vigore il primo giorno del mese successivo allo scadere di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della riserva da parte di uno dei depositari.

4. Ogni Parte che ha formulato una riserva ai sensi dei paragrafi 1 e 3, può ritirarla in tutto o in parte indirizzando una notifica ad uno dei depositari. Il ritiro avrà effetto alla data di ricezione della notifica da parte del depositario.

5. La Parte che ha formulato, una riserva relativamente ad una norma della presente Convenzione non può esigere da un'altra Parte l'applicazione di detta norma; tuttavia, se la riserva è parziale, essa può pretendere che tale disposizione sia applicata nella misura in cui essa l'ha accettata".

²¹ Ulteriori (minori) modifiche concernono "the relationship between the amended Convention and EC law instruments (Article 27 paragraph 2), and the level of detail to be provided in a request for information (Article 18 paragraph 1)" (cfr. paragrafo 9 del *Background* del Protocollo).

Si precisa, ai paragrafi 11 e 12 del *Background* del Proto-

Con riferimento al profilo *sub* 1, le modifiche riguardano in particolare:

- l'inserimento, nel testo dell'art. 21 della Convenzione, di disposizioni in linea con quanto previsto dall'art. 26 del Modello di Convenzione dell'Ocse (versione 2005)²² e in particolare dai paragrafi 4 e 5, i quali disciplinano, rispettivamente, l'**obbligo allo scambio di informazioni** a prescindere dalla sussistenza di un interesse dello Stato richiesto e l'obbligo allo scambio di informazioni detenute da banche e fiduciari o interposti²³. Analoghe disposizioni

collo, che "(...) the Convention contains several provisions which restrict the use of information exchanged under the Convention. These restrictions apply in particular as regards the use of the information obtained under the Convention before courts and for criminal tax purposes (see Article 4 paragraph 2 and Article 22 paragraph 2 of the Convention). Other restrictions may also arise because the Convention provides that the most restrictive confidentiality rules of the applicant or of the requested State must be applied (see Article 22 paragraph 1 of the Convention). Finally, paragraph 2 of Article 21 of the existing Convention includes restrictions which are not included in Article 26 (as regards exchange of information) or in Article 27 (as regards assistance in collection) of the OECD Model Tax Convention and this could give rise to interpretation issues.

12. The Protocol contains amendments to these provisions to bring the Convention in line with the internationally agreed standard. Specifically, the Protocol provides for the following amendments:

- Insertion of provisions based on paragraphs 4 and 5 of Article 26 of the OECD Model Tax Convention into the text of Article 21 of the Convention;

- Amendment of paragraph 2 of Article 21 of the Convention to align it to Article 26 of the OECD Model Tax Convention; and

- Amendment of the provisions relating to secrecy, to the use of information for criminal tax matters, and to the disclosure of information before courts in Articles 4 and 22 of the Convention".

²² Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit.

²³ Prevede l'art. 26 del Modello Ocse:

"1. Le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni prevedibilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non viene limitato dagli articoli 1 e 2.

2. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi inclusi l'Autorità giudiziaria e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla presente Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti le imposte di cui al primo peri-

si ritrovano peraltro nell'art. 5 del Modello di TIEA dell'Ocse²⁴;

- gli artt. 4 e 22 della Convenzione con riferimento alle disposizioni sulla **confidenzialità**, all'**uso delle informazioni** per motivi penali o in procedimenti giudiziari. In particolare, il nuovo art. 4 non prevede la disposizione secondo cui una "(...) Parte può utilizzare le

informazioni ottenute ai sensi della presente convenzione come mezzo di prova dinanzi ad una giurisdizione penale solo previa autorizzazione della Parte che ha fornito dette informazioni. Tuttavia, due o più Parti possono, di comune accordo, rinunciare alla condizione dell'autorizzazione preliminare". Dell'art. 22 sono stati invece riscritti i paragrafi 1 e 2.

Tavola 1 - Il nuovo art. 4 della Convenzione

Article 4 of the Convention shall be deleted and replaced by the following:

"Article 4 - General provision

1. The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic laws concerning the taxes covered by this Convention.

2. Deleted.

3. Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7'.

Secondo il paragrafo 76 del Commentario alle

odo, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Le persone od Autorità sopracitate utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini. Esse potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi.

3. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato contraente l'obbligo:

- a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
- c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

4. Se l'informazione è richiesta da uno Stato contraente in conformità a questo Articolo, l'altro Stato contraente utilizzerà ogni mezzo per ottenere l'informazione richiesta, anche se questo altro Stato non necessita dell'informazione per motivi fiscali interni. L'obbligo contenuto nella frase precedente è soggetto alle limitazioni di cui al paragrafo 3, ma in nessun caso tali limitazioni possono essere interpretate al fine di consentire a uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto di non avere alcun interesse nell'informazione stessa.

5. In nessun caso le disposizioni di cui al paragrafo 3 possono essere interpretate al fine di consentire a uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto che questa è detenuta da una banca, da altro istituto finanziario, interposto o da persona che agisce in qualità di agente o di fiduciario o perché è relativa agli interessi proprietari di una persona".

²⁴ In particolare, il paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello di TIEA prevede:

"4. Each Contracting Party shall ensure that its competent

disposizioni della Convenzione, l'art. 4 sancisce l'obbligo, di carattere generale, di **scambiare ogni informazione prevedibilmente rilevante per l'applicazione delle disposizioni interne** relative alle imposte incluse nell'ambito di applicazione della Convenzione stessa. L'obiettivo è di fornire alle Parti contraenti un ampio ed efficace strumento di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale, senza tuttavia consentire le c.d. "spedizioni di pesca"²⁵.

authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

- a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;
- b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, "Anstalten" and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties".

²⁵ Il paragrafo 77 del Commentario alle disposizioni della Convenzione precisa che l'ambito di applicazione dell'art. 4 è piuttosto ampio. Lo *standard* di "prevedibile rilevanza" ha l'obiettivo di assicurare lo scambio di informazioni in ambito fiscale "to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that the Parties are not at liberty to engage in 'fishing expeditions' or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given person or ascertainable group or category of persons". L'espressione "spedizione di pesca" ("fishing expedition")

viene correntemente utilizzata per indicare quelle richieste di informazioni (soprattutto bancarie) generiche e non specifiche ovvero non adeguatamente circostanziate alla luce dei criteri fissati dall'Ocse, riguardanti la posizione di un singolo contribuente o di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza. L'art. 26, paragrafo 1, del Modello Ocse impedisce agli Stati contraenti di intraprendere "spedizioni di pesca". Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit.; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, cit.

Il paragrafo 78 del Commentario alle disposizioni della Convenzione individua le cinque tipologie di scambio di informazioni:

- scambio di informazioni su richiesta, "that is to say the furnishing by the requested State of information relating to a particular case to an applicant State which has specifically requested it";

- scambio di informazioni automatico, "that is to say the systematic sending of information concerning specified items of income or capital from one Party to another";
- scambio di informazioni spontaneo, "that is to say the passing on of information obtained during examination of a taxpayer's affairs or otherwise, which might be of interest to the receiving State";
- verifiche fiscali simultanee, "that is to say the furnishing of information obtained in the course of the simultaneous examination in each Party concerned, on the basis of an arrangement between two or more competent authorities, of the tax affairs of a person, or persons in which these States have a common or related interest";
- verifiche fiscali all'estero, "that is to say the obtaining of information through the presence of representatives of the tax administration of the applicant State at an examination of a tax matter in the requested State".

Tavola 2 - Il nuovo art. 21 della Convenzione

Article 21 of the Convention shall be deleted and replaced by the following:

"Article 21 - Protection of persons and limits to the obligation to provide assistance"

1. *Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested State.*

2. *Except in the case of Article 14, the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested State the obligation:*

(a) *to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State;*

(b) *to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);*

(c) *to supply information which is not obtainable under its own laws or its administrative practice or under the laws of the applicant State or its administrative practice;*

(d) *to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret, or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public);*

(e) *to provide administrative assistance if and insofar as it considers the taxation in the applicant State to be contrary to generally accepted taxation principles or to the provisions of a convention for the avoidance of double taxation, or of any other convention which the requested State has concluded with the applicant State;*

(f) *to provide administrative assistance for the purpose of administering or enforcing a provision of the tax law of the applicant State, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested State as compared with a national of the applicant State in the same circumstances;*

(g) *to provide administrative assistance if the applicant State has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice, except where recourse to such measures would give rise to disproportionate difficulty;*

(h) *to provide assistance in recovery in those cases where the administrative burden for that state is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State.*

3. *If information is requested by the applicant State in accordance with this Convention, the requested State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though the requested State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations contained in this Convention, but in no case shall such limitations, including in particular those of paragraphs 1 and 2, be construed to permit a requested State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*

4. In no case shall the provisions of this Convention, including in particular those of paragraphs 1 and 2, be construed to permit a requested State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person”.

Il nuovo art. 21 della Convenzione contempla un obbligo positivo delle Parti di **scambiare ogni tipo di informazione**. Il paragrafo 4 in particolare prevede che tale obbligo non può incon-

trare dei limiti nel fatto che le informazioni richieste siano detenute da una banca, un istituto finanziario o da un agente o fiduciario²⁶.

Tavola 3 - Il nuovo art. 22 della Convenzione

Paragraphs 1 and 2 of Article 22 shall be deleted and replaced with the following:

“1. Any information obtained by a Party under this Convention shall be treated as secret and protected in the same manner as information obtained under the domestic law of that Party and, to the extent needed to ensure the necessary level of protection of personal data, in accordance with the safeguards which may be specified by the supplying Party as required under its domestic law.

2. Such information shall in any case be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative or supervisory bodies) concerned with the assessment, collection or recovery of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes of that Party, or the oversight of the above.

Only the persons or authorities mentioned above may use the information and then only for such purposes. They may, notwithstanding the provisions of paragraph 1, disclose it in public court proceedings or in judicial decisions relating to such taxes”.

Il paragrafo 243 del Commentario alle disposizioni della Convenzione precisa che il rispetto della

confidenzialità delle informazioni scambiate è “corollario” del potere delle Amministrazioni finanziarie ed è indispensabile ai fini della protezione dell’interesse dei contribuenti²⁷.

²⁶ Il paragrafo 237 del Commentario alle disposizioni della Convenzione precisa che essa impone un obbligo positivo alle Parti contraenti di scambiare ogni tipo di informazione. In particolare, l’obbligo allo scambio di informazioni riguarda anche quelle detenute da banche e istituzioni finanziarie “*nominees, agents and fiduciaries as well as ownership information*”.

Conformemente, il paragrafo 238 del Commentario alle disposizioni della Convenzione aggiunge che “*a requested State shall not decline to supply information to a treaty partner solely because the information is held by a bank or other financial institution. Thus, paragraph 4 overrides paragraphs 1 and 2 to the extent that those paragraphs would otherwise permit a requested Contracting State to decline to supply information on grounds of bank secrecy*”.

L’aggiunta del paragrafo 4 all’art. 21 della Convenzione riflette il trend registratosi nella materia a livello internazionale “*as reflected in the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, in the OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (...)*”. Il riferimento è, ovviamente, alle disposizioni dell’art. 26 del Modello Ocse, secondo la versione introdotta nel 2005, e a quelle dell’art. 5 del Modello di TIEA del 2002, il quale contempla l’obbligo allo scambio di informazioni detenute da banche, altre istituzioni finanziarie o nella qualità di fiduciari. Con riferimento a quest’ultima categoria di informazioni, il paragrafo 239 del Commentario alle disposizioni della Convenzione riporta il seguente esempio: “*(...) if a Party had a law under which all information held*

by a fiduciary was treated as a ‘professional secret’ merely because it was held by a fiduciary, such State could not use such law as a basis for declining to provide the information to another Party”. In genere, un soggetto può ritenersi agire “*in a ‘fiduciary capacity’ when the business which the person transacts, or the money or property which the person handles, is not its own or for its own benefit, but for the benefit of another person as to whom the fiduciary stands in a relation implying and necessitating confidence and trust on the one part and good faith on the other part, such as a trustee*”. Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit.

²⁷ Secondo il paragrafo 243 del Commentario alle disposizioni della Convenzione, il rispetto della confidenzialità delle informazioni scambiate, “corollario” del potere delle autorità fiscali competenti, è fondamentale per la tutela dei legittimi interessi dei contribuenti. La reciproca assistenza in ambito fiscale tra le amministrazioni finanziarie è “*feasible*” soltanto se ciascuna autorità è in grado di mantenere riservate le informazioni ottenute nell’ambito di tale cooperazione.

Di norma, il rispetto della confidenzialità nello Stato ricevente è disciplinato dalla legislazione interna “*and so the article provides that information obtained under the provisions of the Convention shall be treated as secret and protected in the receiving State in the same manner as information obtained under its domestic laws*”. Inoltre, pre

Per quanto riguarda l'aspetto *sub 2*, le modifiche riguardano in particolare l'aggiunta, all'art. 28, dei paragrafi 4, 5, 6 e 7, al fine di dare atto principalmente:

- della possibilità, dopo l'entrata in vigore del Protocollo, di adesione allo stesso anche da parte di Paesi non membri dell'Ocse, né del

Consiglio d'Europa²⁸;

- dell'efficacia (generalmente non retroattiva) delle disposizioni convenzionali introdotte dal Protocollo;
- dell'efficacia anche retroattiva delle disposizioni convenzionali con riferimento alle questioni di rilevanza penale.

Tavola 4 - Il nuovo art. 28 della Convenzione

The following paragraphs shall be added at the end of Article 28 of the Convention:

“4. Any member State of the Council of Europe or any member country of OECD which becomes a Party to the Convention after the entry into force of the Protocol amending this Convention, open for signature on XXth of the XXX (the “2010 Protocol”) shall be a Party to the Convention as amended by that Protocol, unless they express a different intention in a written communication to one of the Depositaries.

5. After the entry into force of the 2010 Protocol, any State which is not a member of the Council of Europe or of the OECD may request to be invited to sign and ratify this Convention as amended by the 2010 Protocol. Any request to this effect shall be addressed to one of the Depositaries, who shall transmit it to the Parties. The Depositary shall also inform the Committee of Ministers of the Council of Europe and the OECD Council. The decision to invite States which so request to become Party to this Convention shall be taken by consensus by the Parties to the Convention through the coordinating body. In respect of any State ratifying the Convention as amended by the 2010 Protocol in accordance with this paragraph, this Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of deposit of the instrument of ratification with one of the Depositaries.

6. The provisions of this Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect for administrative assistance related to taxable periods beginning on or after 1 January of the year following the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party, or where there is no taxable period, for administrative assistance related to charges to tax arising on or after 1 January of the year following the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party. Any two or more Parties may mutually agree that the Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect for administrative assistance related to earlier taxable periods or charges to tax.

7. Notwithstanding paragraph 6, for tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party, the provisions of this Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect from the date of entry into force in respect of a Party in relation to earlier taxable periods or charges to tax”.

Il testo del Protocollo sarà presentato per la sottoscrizione da parte degli Stati contraenti la Convenzione in occasione del *meeting* dell'Ocse che si terrà a Parigi il 27 e 28 maggio 2010.

cisa il paragrafo 243 in commento, lo Stato che riceve le informazioni non solo è tenuto al rispetto della confidenzialità in conformità con quanto previsto dalla legislazione interna, ma anche (in conformità) *“with safeguards that may be required to ensure data protection under the domestic law of the supplying Party. Such safeguards, as specified by the Supplying Party, may for example relate to individual access, independent oversight or redress. The specification of the safeguards may not be necessary if the supplying Party is satisfied that the receiving Party ensures the necessary level of data protection with respect to the data being supplied. In any case, these safeguards*

Il Protocollo di modifica rappresenta il più recente della lunga serie di interventi che a livello internazionale sono stati posti in essere al fine di combattere l'evasione fiscale. Unitamente alla Convenzione costituisce meccanismo di cooperazione fiscale di tipo multilaterale il quale fa sì che lo scambio di informazioni in materia fisco-

should not go beyond what is needed to ensure data protection (...).”

²⁸ La possibilità di adesione da parte di Stati non membri dell'Ocse testimonia l'intenzione di garantire la più ampia diffusione possibile, a livello internazionale, dei principi sull'assistenza e la cooperazione in ambito fiscale. Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Fiscalità sovranazionale*, Milano, 2008.

le divenga sempre più diffuso e generalizzato. Del resto, gli stessi *Leaders* del G20 di Londra, tenutosi il 2 aprile 2009, hanno auspicato l'adozione di un "*multilateral approach*" allo scambio di informazioni²⁹.

²⁹ Come rilevato dall'Ocse, "*(t)he second strand is to update the OECD – Council of Europe Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters so that it ensures exchange of information in accordance with the standards and allows jurisdictions that are not members of either the OECD or Council of Europe to become a party to it. The steps necessary to revise the convention are almost complete*" (OECD, *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, 19 maggio 2010).

Il 2 aprile 2009 è altresì la data in cui è stato pubblicato, da parte dell'Ocse, il primo dei *Progress Reports* che consentono di cogliere il *trend* dei significativi progressi effettuati dagli Stati, e in particolar modo dai "paradisi fiscali", nell'adozione dei principi internazionali di trasparenza ed effettivo scambio di informazioni. Il *Progress Report* è una lista suddivisa in 3 parti, in cui i Paesi sono classificati in funzione del loro livello di adesione ai suindicati standards fiscali internazionali. Secondo il *Progress Report* del 2 aprile 2009, appartengono alla lista degli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli *standards* internazionali i maggiori Paesi industrializzati (tra cui l'Italia), ma anche Stati classicamente considerati "paradisi fiscali" come Guernsey, l'Isola di Man, Jersey o gli Emirati Arabi Uniti e, in ogni caso, i Paesi che hanno sti-

pulato almeno 12 accordi specifici sullo scambio di informazioni, raggiungendo così il numero minimo di agreements fissato dall'Ocse per poter essere inclusi nella lista c.d. "*white*". Nella lista c.d. "*grey*" vi sono gli Stati che si sono impegnati politicamente ad adottare tali *standards*, ma che non vi hanno tuttavia ancora dato attuazione, non avendo concluso alcun accordo specifico in materia di scambio di informazioni (o, comunque, un numero inferiore a 12). La lista c.d. "*black*" include gli Stati che non hanno ancora manifestato alcun impegno in tal senso.

Il *Progress Report* del 2 aprile 2009, primo della serie, riportava nella lista c.d. "*black*" quattro Paesi: Costa Rica, Malesia, Filippine ed Uruguay, annoverando invece nella lista c.d. "*grey*", tra gli altri, il Liechtenstein, Monaco e San Marino (i primi due con un solo TIEA concluso). Quest'ultimo Paese, in particolare, è stato incluso nella lista c.d. "*white*" nel settembre del 2009.

Secondo il *Progress Report* del 19 maggio 2010, sono soltanto 14 gli Stati ancora presenti nella c.d. "*grey list*", mentre, fin dal *Progress Report* del giugno 2009, nessun Paese figura nella lista c.d. "*black*".

Per approfondimenti sui progressi effettuati dagli Stati, e in particolare da San Marino, in materia di scambio di informazioni cfr., P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) stipulati da San Marino*, in "*il fisco*" n. 5/2010, pagg. 685 e seguenti; P. Valente, *Il network convenzionale di San Marino*, in "*Commercio internazionale*" n. 5/2010; P. Valente, *Il segreto bancario nella Repubblica di San Marino tra normativa consolidata e prospettive di riforma*, in "*il fisco*" n. 2/2010, fascicolo n. 1, pagg. 231 e seguenti.